

правосуб'єктності зобов'язаних та владних осіб – в правообов'язку, який одночасно реалізується як через право, так і через обов'язок платника. Своє право на використання податкової пільги платник може реалізувати при доповненні щонайменше двома обов'язками : обов'язком довести підстави податкової пільги; обов'язком звітувати, що податкова пільга була використана саме на тих підставах, на яких вона була надана.

Правова природа податкових пільг визначається не лише місцем їх в системі податкового механізму, а і зв'язком його з всіма іншими елементами. При цьому треба мати на увазі, що управління оподаткуванням здійснюються на засадах конституційно закріплених обов'язків платників. Ст. 67 Конституції України, закріплюючи податковий обов'язок, акцентує увагу на адресності цього припису – «кожний». Особливість правового регулювання податкових відносин обумовлює підлеглість волі й дій платників податків та зборів, волі владного суб'єкту. Якщо держава або уповноважений нею орган реалізує свої повноваження через владні розпорядження стосовно платників, то зміст діяльності платників податків та зборів орієнтовано на безпосереднє виконання обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням.

Надання податкових пільг пов'язано з певною однорідністю, коли виокремлюється певна група із загального масиву платників, яка характеризується специфічною однорідністю та з якою законодавець пов'язує надання пільгового режиму. До інших платників чи об'єктів оподаткування застосовуються при цьому загальні підходи при оподаткуванні. Таким чином, податкова пільга є звільненням платників податків від певного виду податкового обов'язку в повному або частковому обсязі, яке будується на особливостях статусу певної категорії платника чи його діяльності.

**Браславський Р. Г.**

*Національний університет державної податкової служби України,  
здобувач кафедри фінансового права*

## **ПРОЦЕДУРИ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО ВІДМОВИ У ПРИЙНЯТТІ ПОДАТКОВИХ ДЕКЛАРАЦІЙ**

Низка справ, які розглядаються в адміністративних судах, на сьогодні пов'язані саме з процедурами податкової звітності або податкового декларування. Особливо проблемним на сьогодні є процедурне регулювання порядку оскарження рішень податкових органів щодо відмови у прийнятті податкових декларацій. Порядок подання податкової декларації до органів державної податкової служби регулюється ст. 49 Податкового кодексу України. Відповідно до п. 49.8 ст. 49 Податкового кодексу України прийняття податкової декларації є обов'язком органу державної податкової служби. Імперативний характер такого припису означає, що податковий орган не може на власний розсуд реалізовувати цей обов'язок, він не

має права не прийняти фактично отриману податкову декларацію. При цьому, це не залежить від способу, яким передає такий документ платник податку до контролюючого органу (особисто або через представника, поштою чи засобами електронного зв'язку). Більш детально реалізація процедури прийняття податкової декларації визначається п.п. 49.8 та 49.9 ст. 49 Податкового кодексу України.

Як передбачено абз. 1 п. 49.9 ст. 49 Податкового кодексу України, посадова особа органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника податку. Дата реєстрації цього документу звітності повинна співпадати з датою її фактичного отримання органом державної податкової служби. Згідно з п. 49.8 ст. 49 Податкового кодексу України під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів. Перелік обов'язкових реквізитів, які мають бути в податковій декларації законодавець розподіляє на основні та додаткові. Тобто, законодавець виокремлюючи два типи реквізитів класифікує їх на такі, які мають бути використані та застосовані в діяльності посадових осіб податкових органів обов'язково та такі, що мають додаткове значення.

Процедура прийняття податкової декларації полягає у здійсненні посадовою особою податкового органу активних дій, які передбачають: 1) перевірку наявності та достовірності заповнення обов'язкових реквізитів, передбачених пунктами 48.3 та 48.4 Податкового кодексу України; 2) реєстрацію податкової декларації у день її отримання органом державної податкової служби. Ще раз звертаючи увагу на те, що прийняття декларації є імперативним обов'язком, можна дійти висновку, що відмова посадової особи органу державної податкової служби прийняти податкову декларацію з будь-яких причин, або висунення будь-яких не визначених передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої податкової декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо), є незаконним. В той же час, не можна вважати, що податкова декларація під час її надання породжує виключно обов'язки контролюючого органу. Податковим кодексом України передбачені спеціальні наслідки подання платником податків податкової декларації. В переважній більшості вони зводяться до корегування процедури прийняття декларації, яка заповнена з порушенням вимог пунктів 48.3 та 48.4 ст. 48 Податкового кодексу України. У випадку надходження до контролюючого органу такої декларації орган державної податкової служби зобов'язаний надати платнику податків письмове повідомлення

про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови.

В той же час, згідно з п. 49.12 ст. 49 Податкового кодексу України, у разі отримання відмови органу державної податкової служби у прийнятті податкової декларації платник податків має право: а) подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання; б) оскаржити рішення органу державної податкової служби. Порядок такого оскарження рішення органу Державної податкової служби передбачений ст. 56 Податкового кодексу України, яка передбачає, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що оскаржується.

До прийняття Податкового кодексу України згідно з Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» обов'язок доведення правомірності своєї позиції при оскарженні рішення контролюючого органу покладался на платника. Прийняття Податкового кодексу України принципово змінило цю ситуацію в позитивний бік. Так, відповідно до ст. 56 цього акту під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким прийнято рішення, про таке оскарження. У разі коли контролюючий орган приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня.

Скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем встановлених для розгляду скарг строків. Підставою такого задоволення має бути ненадходження вмотивованого рішення за скаргою платника податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника). Рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері митної справи, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.